



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mráčky v právní věci žalobkyně: **JOGA VALAŠSKO s. r. o.**, Brumovská 1059, Valašské Klobouky, zastoupené advokátem Mgr. Pavlem Lízalem, J. A. Bati 5637, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2018, čj. 53328/18/5200-11435-710862, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 1. 2020, čj. 29 Af 12/2019 - 41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 8. 2016 daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, zrušil jí daňovou ztrátu a současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně. Na základě výsledků daňové kontroly, která tomu předcházela, vyloučil správce daně žalobkyni z daňově uznatelných výdajů za toto období výdaje za opravu vysokozdvizného vozíku (119 980,20 Kč) a lisu plastového odpadu (151 030 Kč), které žalobkyni údajně poskytla deklarovaná dodavatelka, společnost AUTOCENTRUM RS Car. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda vůbec či v jakém rozsahu byly opravy provedeny a kdo je skutečně provedl. Správce daně kvůli tomu zvýšil žalobkyni základ daně o 271 010 Kč, a tedy jí zrušil daňovou ztrátu (138 202 Kč) a doměřil daň (25 080 Kč).

[2] Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl, stejně tak zamítl i krajský soud podanou žalobu. Podle soudu správce daně důvodně zpochybnil, že se opravy uskutečnily deklarovaným způsobem; naproti tomu se žalobkyni nepodařilo prokázat faktické poskytnutí služeb ani deklarovaného dodavatele.

II. Kasační řízení

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Nesouhlasí s tím, jak krajský soud vyhodnotil výpovědi svědků (pánů Stanislava Blažka, tehdejšího jednatele společnosti AUTOCENTRUM RS Car a stěžovatelčiných zaměstnanců J. H. a F. J.). Výpovědi podle ní potvrzují, že se opravy fakticky uskutečnily.

[4] Stěžovatelka je přesvědčena, že na její případ dopadá judikatura Soudního dvora z oblasti daně z přidané hodnoty (kterou v kasační stížnosti rozsáhle cituje) a rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar*. Domnívá se, že jí daňové orgány i krajský soud nesprávně přičítají k tíži nekontaktnost subdodavatele (společnosti Open Space). Rovněž zdůrazňuje svou dobrou víru. Žalovaný podle stěžovatelky nezjistil co nejuplněji skutečnosti nutné pro správné stanovení daně, nesprávně vyhodnotil důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Důkazní břemeno zůstalo ležet na správci daně a nepřešlo na stěžovatelku.

[5] Žalovaný ve vyjádření setrval na svých závěrech. Kasační stížnost by podle něj měla být zamítnuta. Mimo jiné poukázal na to, že argumentace pravidly a postupy ve věcech daně z přidané hodnoty je nepřijatelná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě, a současně je i mimoběžná a není předmětem sporu v této věci. Ani u daně z příjmů nelze rezignovat na určení osoby dodavatele, byť by to byla jiná osoba, než je deklarována jako dodavatel na předloženém daňovém dokladu.

III. Právní hodnocení

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] V této věci jde o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Z citovaného zákonného textu vyplývá, že existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňově účinných výdajů) prokazuje poplatník, resp. daňový subjekt.

[8] Pro tuto věc je dále právně podstatné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které jednak vyplývá ze zákona a jednak se jím opakovaně zabýval NSS ve své judikatuře. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé

pokračování

pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno; anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně pak hodnotí všechny předložené důkazy podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a přihlédne přitom ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu).

[9] Daňové orgány neuznaly stěžovatelce uplatněné výdaje za opravy vysokozdvizného vozíku a lisu odpadu proto, že jim vznikly pochybnosti o tom, zda opravy byly vůbec provedeny, v jakém rozsahu a kdo je provedl. V průběhu daňového řízení totiž vyšlo najevo (a mezi stranami to ani není sporné), že společnost AUTOCENTRUM RS Car, kterou stěžovatelka deklarovala jako dodavatele na fakturách, opravy fakticky neprováděla. Skutečného dodavatele oprav se však přesvědčivě zjistit nepodařilo (přestože stěžovatelka později tvrdila, že jím je společnost Open Space).

[10] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že provedené svědecké výpovědi potvrzují faktické uskutečnění oprav.

[11] S tímto stěžovatelčíným hodnocením NSS nesouhlasí.

[12] Ze svědecké výpovědi pana Stanislava Blažka, jednatele společnosti AUTOCENTRUM RS Car a jediného zaměstnance této společnosti v době deklarovaného plnění, vyplynulo ke sporným opravám jen to, že byly provedeny subdodavatelsky, na internetu bylo vyhlášeno výběrové řízení. Dále svědek vypověděl, že na jméno subdodavatelské společnosti si už nevzpomíná, v účetnictví existuje určitě faktura s rozpisem práce a použitých dílů. Opravy pracovních strojů prováděla společnost AUTOCENTRUM RS Car v roce 2013 jen pro stěžovatelku. Společnost za opravy vystavila fakturu, dodací list, možná předávací protokol. Svědek si nebyl jist, zda dělali detailní cenovou nabídku. Opravy se uskutečnily ve stěžovatelčině sídle ve Valašském Meziříčí, náhradní díly si zajišťovala sama subdodavatelská společnost včetně dopravy na místo. Svědek neví, kdo byl u opravy strojů přítomen, on sám to nebyl. Na dotaz správce daně, kdo se účastnil přejímek strojů za stěžovatelku a zda o tom byl vyhotoven písemný záznam, svědek vypověděl, že předání dokladů (faktur, dodacích listů, případně předávacího protokolu, jestli existoval) proběhlo v Luhačovicích nebo Slavičíně ve stěžovatelčině provozovně.

[13] Svědek tedy sice potvrdil, že se opravy uskutečnily, jeho svědectví v tomto bodě však nemá žádnou skutečnou vypovídající hodnotu. K samotnému průběhu a rozsahu oprav neuvedl vůbec nic konkrétního, dokonce ani nevěděl, kdo opravy fyzicky provedl a za jakou společnost. Správce daně až později vlastní vyhledávací činností zjistil, že subdodavatelskou společností měla být Open Space, které byla za sporné opravy vystavena faktura. Správce daně však současně zjistil, že je tato společnost (v době daňové kontroly v likvidaci) nekontaktní, nezdržuje se v místě sídla, v době deklarovaných oprav neměla žádné zaměstnance, nebyla registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, neplnila si své daňové povinnosti a žádná její dokumentace nebyla k dispozici.

Mimo to neodpovídala ani data předání opravených strojů podle dodacích listů a podle faktur Open Space.

[14] Stěžovatelka se v kasační stížnosti podivuje nad tím, že správce daně při výslechu pana Blažka nezjišťoval skutečnosti týkající se předání oprav společností Open Space. Správce daně se však těžko mohl ptát svědka konkrétně na tuto společnost, jejíž subdodavatelskou roli (alespoň podle dokladů) zjistil při vlastní vyhledávací činnosti až později. Teprve ze svědectví Stanislava Blažka správce daně poprvé zjistil, že opravy byly provedeny subdodavatelsky. Svědek přitom sám uvedl, že si na jméno subdodavatelské společnosti nevzpomíná. Správce daně se svědka dotazoval na okolnosti spolupráce se stěžovatelkou a faktický průběh oprav z jeho pohledu, nikoli na skutečnosti, k nimž by musel mít při výslechu přístup k dokumentaci a účetnictví.

[15] Na přesvědčivosti celé transakci nedodávají ani rozpory mezi tvrzením pana Blažka, že doklady k opravám byly předány ve Slavičíně či v Luhačovicích (ačkoli si nebyl jist), a skutečností, že na předávacích protokolech podepsaných stěžovatelkou a panem Blažkem jako jednatelem je uvedeno Valašské Meziříčí (viz též bod 14 rozsudku krajského soudu). Tuto nesrovnalost by snad šlo vysvětlit i tím, že si svědek přesně nevybavil podrobnosti transakce s odstupem dvou let; izolovaně by to tedy fakticitu plnění nezpochybnilo. Podstatné však je, že zjištění daňových orgánů ve svém souhrnu vytvářejí pochybný obraz o průběhu oprav. Z výpovědi pana Blažka vyplynulo, že při opravách přítomen nebyl a ani neví, kdo je fyzicky provedl. To i bez ohledu na to, kde si stěžovatelka a pan Blažek doklady předali, vyvolává pochybnost o tom, že doklady odrážejí faktický průběh plnění.

[16] NSS sdílí s krajským soudem i pochybnosti vyvolané stěžovatelčinou nabídkou. Stěžovatelka v ní totiž přesně označila počet náhradních dílů i jejich cenu, přestože podle výpovědi pana Blažka si náhradní díly obstarávala sama subdodavatelská společnost. Stěžovatelčino vysvětlení v kasační stížnosti, že výběrové řízení proběhlo na internetu, „*kde musel být řešen průběh oprav včetně cenové hladiny, která měla být zasmulvněna*“, je nepodložené.

[17] Ani výpovědi svědků J. H. (tehdejšího stěžovatelčina zaměstnance, lisaře) a F. J. (tehdejšího zaměstnance společnosti JOGA LUHAČOVICE, údržbáře) pochybnosti o průběhu oprav nijak nerozptýlily. Pan H. uvedl jen to, že o uskutečnění oprav ví, ale přítomen jim nebyl. Vypověděl, že „*přišli nějakí chlapi, já jsem jim dal klíček a oni si lis odvezli do oddělené zadní části haly a použili vysokozdvizný vozík firmy*“. Opravy probíhaly sedm nebo osm dní, svědek neví, která společnost opravy prováděla, přijeli dva nebo tři lidé, o nichž nic neví. Toho dne mu volal ředitel, že přijdou, svědek jim dal klíče od haly a odemkl jim. Nevěděl nic o tom, jak se tam tyto osoby dopravovaly a zda používaly náhradní díly. Napřed se opravoval vozík, pak lis. Po opravách stroje fungovaly. Nic bližšího svědek k opravám neuvedl. Obdobně F. J. uvedl jen to, že na podzim 2013 se v provozovně ve Valašském Meziříčí opravoval vozík Desta a lis vzadu v hale. Na dotaz, co konkrétně viděl, odpověděl „*rozdělaný vozík, rozšroubované to bylo*“. Viděl tam jednu osobu, neví, z které společnosti.

[18] Oba svědci tedy sice rovněž potvrdili, že se opravy uskutečnily, k jejich rozsahu ani (sub)dodavateli však neuvedli cokoli bližšího. NSS proto hodnotí jako vedlejší

pokračování

nejasnosti o tom, kde opravy probíhaly a kdo měl k tomu prostoru přístup. Stěžovatelka totiž k výsledkům kontrolního zjištění uvedla, že opravy probíhaly v uzamykatelné hale, do níž neměli stěžovatelčini zaměstnanci přístup. J. H. vypověděl, že opravy probíhaly v jiné oddělené části stejné haly, v níž pracovali stěžovatelčini zaměstnanci, a F. J. viděl rozšroubovaný vozík „*vzadu v hale*“. Krajský soud v tom viděl rozpor (viz bod 14 napadeného rozsudku), NSS jeho pohled úplně nesdílí. Jako přesvědčivé se mu naopak jeví stěžovatelčino vysvětlení v kasační stížnosti, že hala je rozdělena na dvě uzamykatelné části. Tomu neodpovídá jen stěžovatelčino původní tvrzení, že její zaměstnanci byli opravám přítomni. Tato dílčí okolnost však nemá na celkové závěry krajského soudu a daňových orgánů žádný vliv.

[19] Mezi stranami není sporu o to, že stěžovatelka unesla své prvotní důkazní břemeno předložením daňových dokladů. Tím však neměla vyhráno. Podle ustálené judikatury NSS totiž účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 - 103). Ačkoli je prokázání daňově uznatelného výdaje prvotně dokladovou záležitostí, je třeba současně respektovat soulad s faktickým stavem. Správce daně v této věci označil konkrétní skutečnosti, které důvodně zpochybňují soulad předložené dokumentace s faktickým stavem. Postupně třemi výzvami k prokázání skutečností po stěžovatelce požadoval, aby doložila a prokázala konkrétní skutečnosti týkající se faktického průběhu oprav a osob, které je provedly (tedy požadoval po ní prokázat skutečnosti, které sama tvrdila). Tím přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatelku, stěžovatelce se však nepodařilo pochybnosti daňových orgánů rozptýlit a ani výpovědi svědků tomu nijak nepomohly. Daňové orgány i krajský soud je hodnotily samostatně i ve vzájemné souvislosti s dalšími zjištěními a dospěly ke správnému závěru, že všechny zjištěné skutečnosti vytváří neucelený a poměrně pochybný obraz toho, jak se tvrzené plnění uskutečnilo. NSS naopak nesouhlasí se stěžovatelkou, podle níž svědecké výpovědi nepřímo prokazují, že stroje byly opraveny.

[20] NSS si je vědom i dvouletého časového odstupu mezi deklarovánými opravami a svědeckými výpověďmi, v důsledku čehož si svědci nemuseli pamatovat všechny detaily. Z výpovědí ale vyplývá, že svědci nebyli schopni uvést žádné konkrétní podrobnosti nikoli proto, že by si je nepamatovali, ale proto, že u oprav nebyli vůbec fyzicky přítomni.

[21] Stěžovatelka je přesvědčena, že na její případ dopadá judikatura Soudního dvora Evropské unie z oblasti daně z přidané hodnoty (rozsudky Soudního dvora ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stebcemp sp. j Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*; ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*; ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, *Maks Pen EOOD*; a ze dne 4. 6. 2020 ve věci C-430/19, *SC C. F. SRL*, v bodech 24–27) a rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar*.

[22] Tato argumentace je zcela mimoběžná k otázce, o níž soud vede toto řízení (ve věci daně z příjmů právnických osob). Stěžovatelka vyjadřuje v kasační stížnosti nesouhlas se závěry, které však krajský soud vyslovil v rozsudku ze dne 28. 1. 2020, čj. 29 Af 30/2018 - 58, ve věci daně z přidané hodnoty (viz bod 21 kasační stížnosti). V žalobě proti napadenému rozhodnutí v nynějším řízení však stěžovatelka tuto argumentaci vůbec

neuplatnila, krajský soud ji rovněž ve svém odůvodnění nevyužil. Jeho rozsudek, stejně jako rozhodnutí žalovaného, stojí na tom, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění plnění. Naproti tomu citovaná judikatura Soudního dvora řeší odeprání odpočtu DPH pro účast na daňovém podvodu (věci *Bonik EOOD* a *Maks Pen EOOD*) a zásah do postavení osoby povinné k DPH (*PPUH Stehcemp*). Stejně tak se otázek DPH, a nikoli daně z příjmů, týká rozsudek *SC C. F. SRL*. To se této věci nijak nepodobá a stěžovatelka ani sama v kasační stížnosti nevysvětluje, jak by měl soud vztáhnout citované závěry judikatury na tuto věc. Totéž lze říci o rozsudku NSS ve věci *Staviteľství Melichar*.

[23] Není pravda, že daňové orgány a krajský soud přičítají stěžovatelce k tíži „*nekontaktnost subdodavatele* (společnosti *Open Space*), *tedy neexistujícího dodavatele*“. Stěžovatelka nesprávně směšuje nekontaktnost a neexistenci subdodavatele. Snaží se tak na svou věc vztáhnout závěry Soudního dvora ve věci *PPUH Stehcemp*, které na ni však nedopadají. Věnoval-li se správce daně v této věci společnosti *Open Space*, činil tak proto, aby se dopátral toho, kdo skutečně opravy fyzicky provedl, či aby odůvodnil přenos důkazního břemene zpět na stěžovatelku. Není tedy ani podstatný samotný fakt, že společnost *Open Space*, domnělý subdodavatel oprav, je nekontaktní, ale to, že se stěžovatelce za celou dobu nepodařilo prokázat, kdo opravy skutečně provedl a v jakém rozsahu. Skutečnosti, které správce daně o společnosti *Open Space* zjistil, tak spíše jen společně s dalšími okolnostmi prohloubily pochybnosti správce daně o fakticitě plnění.

[24] Ačkoli k uznání výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není nezbytné, aby plnění uskutečnila osoba uvedená na dokladu, nelze na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat úplně. Pokud jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečné plnění poskytl, může daňový subjekt náklad uplatnit pouze tehdy, upřesní-li, jak obchodní transakce proběhla, tedy kdo byl skutečným dodavatelem (rozsudek ze dne 31. 8. 2017, čj. 1 Afs 171/2017 - 34). V této věci není sporu o to, že deklarovaná dodavatelka *AUTOCENTRUM RS Car* plnění neposkytla. Skutečného dodavatele (navzdory stěžovatelčinu pozdějšímu tvrzení, že opravy provedla společnost *Open Space*) se však prokázat nepodařilo, respektive i stěžovatelčino tvrzení o tom správce daně důvodně zpochybnil.

[25] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti obecně namítá, že žalovaný nezjistil dostatek skutečností pro správné stanovení daně. Odkazuje k tomu na „*repliku ke správní žalobě v bodech 22 až 29*“. NSS připomíná, že smyslem řízení o kasační stížnosti je umožnit stěžovateli vést pokud možno kvalifikovanou polemiku s argumentací *krajského soudu* (k tomu srov. např. usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS, body 7 a 8). Až na výjimky je proto potřeba, aby námitky zazněly přímo v textu kasační stížnosti (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Stěžovatelka se zde ale o žádnou konkrétnější argumentaci nepokusila. Navíc je špatný i její odkaz na vlastní podání. V této věci (týkající se daně z příjmů) totiž nebyla v řízení před krajským soudem podána žádná replika. Tu stěžovatelka podala jen v související věci daně z přidané hodnoty. I tam má ovšem replika jen 22 bodů (a závěrečný bod 22 ani neobsahuje žádné věcné výhrady proti postupu správce daně). Ani citace z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2018, čj. 48 Af 31/2016 - 40, č. 3862/2019 Sb. NSS, nemůže stěžovatelce v této

pokračování

věci prospět, neboť právě pro její situaci daňový řád výslovně upravuje rozložení důkazního břemene [§ 92 odst. 3 a § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

[26] NSS shrnuje, že správce daně na základě dostatečných skutkových zjištění důvodně zpochybnil průběh oprav strojů v podobě, v jaké si je stěžovatelka uplatnila jako daňově uznatelné výdaje. Stěžovatelka naproti tomu svá tvrzení neobhájila. Úvahy o stěžovatelčině dobré víře nemají v této věci místo (viz též bod 16 rozsudku krajského soudu), stejně tak v této věci nešlo ani o žádný daňový podvod.

[27] Pro úplnost NSS dodává, že rozsudek krajského soudu není ani nepřezkoumatelný, jak stěžovatelka obecně namítá. Z rozsudku je patrné, z jakých skutkových okolností krajský soud vyšel i k jakým právním závěrům na jejich základě dospěl; krajský soud také reagoval na všechny žalobní námítky.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Stěžovatelčiny námítky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl.

[29] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu